Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
Ire chambre

N° 35226 du rôle
Inscrit le 25 septembre 2014

Audience publique du 1er décembre 2014

Recours formé par
Monsieur ..., … (Belgique),
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 35226 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 25 septembre 2014 par Maître Georges Krieger, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à B-…, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 juillet 2014 portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie émis en date du 14 mars 2014 (et non comme indiqué erronément sur ledit bulletin le 12 décembre 2014) ;

Vu l'ordonnance du président du tribunal administratif du 2 octobre 2014 par laquelle ont été abrégés les délais légaux quant à l'instruction de l'affaire ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 20 octobre 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 27 octobre 2014 par Maître Georges Krieger pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Izzate Zeymoussi, en remplacement de Maître Georges Krieger, et Monsieur le délégué du gouvernement Luc Reding en leurs plaidoiries respectives.

En date du 14 mars 2014 (et non comme indiqué erronément sur ledit bulletin, en date du 12 décembre 2014), le bureau d'imposition Sociétés Diekirch de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », émit un bulletin d'appel en garantie (« *Haftungsbescheid* ») en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », à l'encontre de Monsieur ... en sa qualité d'administrateur-délégué de la société anonyme ... S.A., dénommée ci-après « la société ... », ledit bulletin déclarant Monsieur ... codébiteur solidaire d'un montant de … euros, en principal et intérêts, au titre de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur

la fortune dus par la société ... pour les années d’imposition 2007 et 2008, respectivement 2008 et 2009.

Par courrier daté du 10 avril 2014, Monsieur ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l’administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », à l’encontre du prédit bulletin d’appel en garantie.

Par décision du 29 juillet 2014, le directeur déclara non fondée la réclamation introduite par Monsieur ... dans les termes suivants :

« *Vu la requête introduite le 22 avril 2014 par le sieur ..., B-…, pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du §118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau Sociétés Diekirch en date du 14 mars 2014;*

Vu le dossier fiscal;

Vu le § 119 alinéa 1er AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit. (§238AO) dans les forme (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité d'administrateur-délégué de la société anonyme ..., actuellement en liquidation judiciaire, de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombaient à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclaré responsable du non paiement de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt sur la fortune dus par la société pour les années 2007, 2008 et 2009 au montant total de … euros, dont … euros en principal et … euros pour intérêts de retard; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes échues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO;

Considérant que le réclamant fait valoir qu'il n'aurait exercé la fonction d'administrateur-délégué qu'à titre de complaisance alors que ce seraient les frères ... qui auraient effectivement géré la société;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société, notamment de remettre les déclarations fiscales dans les délais légaux et de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 no 6902);

que dans la mesure où l'administrateur-délégué, par l'inexécution fautive de ces obligations, a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué codébiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 A0 ;

que la responsabilité de l'administrateur-délégué est à qualifier de fautive du moment que les impôts échus, même avant son entrée en fonction, ne sont pas payés sur les fonds disponibles de la société à l'administration;

Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO);

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait, en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG), une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBl. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch §2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement a une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef de l'administrateur-délégué d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, no 11694C) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt sur la fortune dus par la société pour les années 2007 à 2009 ;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité de l'administrateur-délégué pour les années d'imposition litigieuses ;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés no 793 du 3 août 2004 que lors de l'assemblée générale extraordinaire du 7 juin 2004, le réclamant a été nommé administrateur-délégué de la société ...;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité du réclamant est engagée en vue des éléments qui précèdent ;

Considérant en effet que le réclamant n'a pas accompli ou veillé à l'accomplissement des obligations qui incombent à la société en cause, et dans le manque de diligence ou de soin apporté à l'exécution des obligations fiscales de la personne morale représentée, notamment dépôt tardif voire aucun dépôt des déclarations fiscales, défaut de publication des bilans au Registre de Commerce et des Sociétés, avec comme conséquence un défaut de paiement des impôts dus ;

Considérant que par ces agissements le réclamant a donc sciemment omis de verser l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt sur la fortune dus par la société pour les années 2007 à 2009 au montant total en principal et intérêts de … euros et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant qu'administrateur-délégué de la société visée est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de celle-ci au titre des impôts ci-avant énumérés est justifiée ;

Considérant par ailleurs, que de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art.1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, le représentant responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 25 septembre 2014, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 29 juillet 2014.

Conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes au contribuable. Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal, un bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux et un bulletin d'établissement de la fortune.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal par Monsieur ... à l'encontre de la décision directoriale précitée, ayant statué sur les mérites d'une réclamation introduite contre le bulletin d'appel en garantie dont il a fait l'objet.

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation introduit à titre subsidiaire contre la décision directoriale précitée.

Le recours en réformation ayant été introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

A l'appui de son recours, le demandeur fait soutenir avoir été nommé administrateur-délégué de la société ..., par résolution de l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires du 7 juin 2004, suivant laquelle son mandat prenait fin à l'issue de l'assemblée générale annuelle de l'an 2009. Il fait encore préciser que la société ... a été déclarée en état de liquidation judiciaire par jugement commercial du 5 juin 2013.

En droit, le demandeur reproche tout d'abord au directeur d'avoir violé l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits

d'accises sur l'eau de vie et des cotisations d'assurances sociales, en ce qu'au jour de la décision sous examen, la créance du Trésor aurait été prescrite. Ainsi, il estime que les impôts réclamés par l'administration fiscale au titre de l'année 2007 se seraient prescrits ensemble avec les intérêts de retard qui n'en constitueraient qu'un accessoire, en date du 31 décembre 2012. En ce qui concerne les impôts réclamés au titre de l'année 2008, il soutient que ceux-ci se seraient prescrits en date du 31 décembre 2013. Il s'ensuivrait que l'ensemble des impôts réclamés par le bulletin d'appel en garantie, tel que confirmé par la décision du directeur sous examen, auraient déjà été prescrits au jour de la prise de ladite décision d'appel en garantie.

C'est à bon droit que le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce premier moyen présenté par le demandeur, en soutenant, tel que cela ressort d'ailleurs des pièces et éléments du dossier, que les bulletins d'impôt afférents aux impôts réclamés par le bulletin d'appel en garantie ont tous été émis en date du 1er juillet 2011, ce qui n'est d'ailleurs pas contesté en cause. En effet, les bulletins d'impôt relatifs à l'impôt commercial communal et à l'impôt sur la fortune des années 2007, 2008 et 2009 respectivement, ont tous été émis, comme il vient d'être relevé ci-avant, dans le délai de 5 ans tel que fixé par l'article 10 de la loi précitée du 27 novembre 1933, de sorte à avoir ainsi interrompu le délai de la prescription légale y prévu.

En deuxième lieu, le demandeur reproche au directeur d'avoir retenu sa responsabilité personnelle en sa qualité de dirigeant de la société ..., alors qu'à aucun moment le directeur n'aurait précisé les raisons qui l'auraient amené à engager sa responsabilité personnelle de même qu'il n'aurait indiqué une quelconque motivation à la base de sa décision d'engager sa responsabilité personnelle du fait d'un comportement fautif de sa part plutôt que d'agir contre l'un ou l'autre des deux autres administrateurs en fonction pendant la période litigieuse. Il estime dans ce contexte que le directeur n'aurait pas pris en considération le régime de signature statutaire tel que fixé par les statuts de la société ..., en ce qu'il n'aurait été habilité à engager la société par sa signature individuelle que jusqu'au montant de … € et qu'au-delà de cette limite, la signature conjointe de deux administrateurs, dont celle de l'administrateur-délégué, aurait été requise. Ainsi, dans la mesure où les montants redus par la société ... dépassent le montant de … €, la décision de procéder au paiement desdits impôts aurait nécessairement relevé de la décision conjointe de l'administrateur-délégué et d'un autre administrateur, de sorte qu'il n'aurait pas pu, par sa seule signature, engager la société à cet égard. Partant, tant le bureau d'imposition que le directeur auraient manqué à leurs obligations de justifier leur décision d'agir exclusivement à son encontre.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce moyen pour ne pas être fondé.

Il échet tout d'abord de rappeler que le paragraphe 118 AO dispose ce qui suit : « *Das Finanzamt, das die Steuerschuld des Steuerpflichtigen festzusetzen hat, ist befugt, die Vertreter und Bevollmächtigten und die Übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen zur Erfüllung der ihnen obliegenden Verpflichtung anzuhalten und diejenigen, die neben dem Steuerpflichtigen oder an dessen Stelle persönlich für die Steuer haften (§97 Absatz 2), in Anspruch zu nehmen* ».

Il se dégage encore du paragraphe 7, alinéa (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, dénommée ci-après « Steueranpassungsgesetz », en abrégé « StAnpG », que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* ». Ainsi, le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le

représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

Conformément au paragraphe 2 StAnpG disposant dans son alinéa (1) que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* », l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En l'espèce, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité d'administrateur-délégué de la société ..., disposant du pouvoir d'engager la société sous la signature conjointe de celle d'un autre administrateur, au-delà de la limite de … €, conformément à l'article 6, alinéa 2 des statuts de la société ..., tel que modifié par l'assemblée générale extraordinaire du 7 juin 2004.

Il suit partant de l'ensemble des développements qui précèdent que c'est à bon droit que le bureau d'imposition, confirmé également sur ce point par le directeur dans la décision sous examen, a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle de Monsieur ..., en ce qu'il disposait d'un pouvoir d'appréciation discrétionnaire quant à la question de savoir contre lequel des administrateurs de la société ... il entendait émettre le bulletin d'appel en garantie sans avoir violé le principe d'équité.

Il échet encore de relever qu'il se dégage du bulletin d'appel en garantie du 14 mars 2014 que le préposé du bureau d'imposition a motivé sa décision d'émettre ledit bulletin à l'égard du demandeur en indiquant expressément qu'en sa qualité d'administrateur-délégué le demandeur n'aurait pas déposé les déclarations d'impôt dans les délais légaux voire qu'il n'aurait déposé aucune déclaration fiscale à partir de l'année 2010, et qu'il n'aurait pas publié les bilans auprès du registre de commerce et des sociétés. Par ailleurs, le préposé du bureau d'imposition a encore ajouté que, du fait que le demandeur n'aurait pas veillé au paiement des impôts dus, en sa qualité de représentant légal de la société ..., il aurait commis une négligence fautive des obligations lui incombant. Le préposé du bureau d'imposition a ainsi valablement motivé sa décision d'agir à l'encontre du demandeur.

Aucun reproche à cet égard ne pouvant être émis à l'égard de la décision directoriale critiquée, ce deuxième moyen est également à rejeter pour ne pas être fondé.

En troisième lieu, le demandeur reproche au directeur de ne pas avoir motivé sa décision quant à l'inexécution fautive de ses obligations qui lui serait reprochée. Il estime en effet que le directeur aurait tout au plus pu le qualifier de co-responsable de l'obligation fiscale telle que découlant du paragraphe 103 AO, ensemble avec les deux autres administrateurs de la société, en rappelant à cet égard le régime de signature tel que relevé ci-avant. Il insiste encore dans ce contexte sur le fait que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO ne serait pas suffisant pour retenir sa responsabilité personnelle en application du paragraphe 109 (1) AO, étant donné que le législateur aurait

prévu comme exigence supplémentaire que cette inexécution doit être fautive. Or, le directeur n'aurait pas établi qu'un comportement fautif pourrait lui être reproché.

Le délégué du gouvernement conclut que la décision sous examen préciserait à bon droit qu'il serait reproché au demandeur de ne pas avoir 1) accompli ou 2) veillé à l'accomplissement des obligations qui lui incombaient en tant que représentant de la société ..., ainsi qu'un manque de diligences ou de soins apportés à l'exécution des obligations fiscales de la société en question.

En l'espèce, il échet de constater que tant le préposé du bureau d'imposition que le directeur ont qualifié de manière précise et circonstanciée le comportement fautif reproché au demandeur, en retenant que celui-ci, en sa qualité d'administrateur-délégué de la société ..., n'a pas déposé dans le délai légal, voire n'a pas déposé du tout les déclarations fiscales au sujet desquelles l'appel en garantie a été émis à son encontre, n'a pas fait établir les comptes sociaux pour les années en question et n'a pas veillé au paiement de l'impôt dû par la société. Il s'ensuit qu'un défaut de qualification du comportement fautif reproché au demandeur ne saurait être retenu, de sorte que ce moyen est également à rejeter pour ne pas être fondé.

En quatrième et dernier lieu, le demandeur soutient qu'il ne saurait lui être reproché le moindre comportement fautif ayant été à l'origine du non-paiement des impôts dus par la société .... Ainsi, l'administration, et plus particulièrement le directeur, seraient en défaut d'établir les circonstances spécifiques qui auraient justifié l'émission d'un bulletin d'appel en garantie à son encontre, plutôt que contre l'un des deux autres administrateurs. C'est ainsi qu'il reproche au directeur de ne pas avoir satisfait à la condition supplémentaire exigée par le paragraphe 109 (1) AO, suivant laquelle il y aurait lieu d'établir une « *schuldhafte Verletzung* » des obligations incombant aux représentants de la société, pour établir ainsi une inexécution fautive de ses obligations avant de pouvoir lui adresser un bulletin d'appel en garantie.

Le demandeur reproche au directeur de ne pas avoir tenu compte du régime de signature existant au sein de la société ..., en relevant qu'il n'avait pu engager la société que jusqu'à concurrence d'un montant de … € et qu'au-delà de la limite ainsi fixée statutairement, la signature conjointe avec l'un des deux autres administrateurs aurait été requise. Ainsi, en ce qui concerne le paiement des impôts dus par la société, il n'aurait pas été autorisé, en sa qualité d'administrateur-délégué, de veiller seul à l'accomplissement de ces obligations.

En ce qui concerne le dépôt tardif des déclarations fiscales, il soutient qu'à défaut d'informations précises à cet égard, le directeur n'aurait pas établi quelles seraient les déclarations fiscales ainsi visées par lui, de sorte que le reproche y afférent ne saurait être retenu comme comportement fautif de sa part.

Par ailleurs, en ce qui concerne le défaut de dépôt des déclarations fiscales à compter de l'année 2010, le demandeur se réfère à l'assemblée générale extraordinaire du 7 juin 2004 suivant le procès-verbal de laquelle il n'aurait été nommé administrateur-délégué que jusqu'à l'assemblée générale à tenir au courant de l'année 2009, de sorte que ses mandats d'administrateur-délégué et d'administrateur auraient pris fin en date du 12 mai 2009, conformément aux statuts de la société qui disposeraient que l'assemblée générale annuelle se réunirait de plein droit le deuxième mardi du mois de mai. Il en conclut qu'il ne saurait être tenu responsable du dépôt des déclarations fiscales à compter de l'année 2010 en raison de la

cessation de ses fonctions d'administrateur et d'administrateur-délégué, comme il vient d'être relevé ci-avant.

En ce qui concerne le défaut de publication des comptes sociaux de la société ainsi que le défaut de paiement des impôts dus par celle-ci, le demandeur soutient que cette charge incomberait au conseil d'administration pris en son ensemble, de sorte que le comportement qui lui serait ainsi reproché par le directeur ne saurait lui être imputable à titre personnel. Il s'ensuivrait que tant le directeur que le préposé du bureau d'imposition auraient commis une mauvaise appréciation des circonstances particulières de l'espèce, en commettant une erreur dans la qualification de l'inexécution fautive qui lui serait reprochée, alors qu'ils se seraient basés sur des faits qui ne sauraient lui être imputables.

Le délégué du gouvernement, en citant *in extenso* dans son mémoire en réponse la motivation contenue dans la décision directoriale sous examen, estime que la faute du demandeur serait amplement démontrée par les motifs en question, de sorte que la mise en responsabilité du demandeur aurait été pleinement justifiée en l'espèce, sans prendre autrement position par rapport aux contestations soulevées par le demandeur dans sa requête introductive d'instance.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur estime qu'il ressortirait clairement du dossier fiscal que le représentant en charge des questions fiscales de la société ... aurait été l'administrateur ... ..., de sorte que le directeur, qui aurait dû être « *pleinement conscient* » de cette situation de fait, aurait commis une erreur d'appréciation en lui imputant une inexécution fautive des obligations fiscales de la société. D'une manière générale, le demandeur soutient que ni le directeur ni le délégué du gouvernement n'auraient établi le moindre comportement fautif dans son chef et tenant plus particulièrement aux circonstances spécifiques de l'espèce.

Il échet tout d'abord de rappeler que le dirigeant d'une société ne peut être tenu personnellement responsable du non-paiement des impôts dus par cette société que dans les conditions plus particulièrement prévues au paragraphe 109 AO qui dispose dans son alinéa (1) que : « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 bis 108 auferlegten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütungen zu unrecht gewährt worden sind* ».

Il se dégage de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung*») des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

En l'espèce, le bureau d'imposition, confirmé sur ce point également par le directeur dans la décision sous examen, a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité d'administrateur-délégué de la société ..., disposant du pouvoir d'engager l'entreprise ensemble avec un autre administrateur de la société, au-delà du montant de … €, le bureau d'imposition ayant retenu plus particulièrement à charge de Monsieur ... que celui-ci, en sa qualité d'administrateur-délégué de la société ..., était tenu de veiller à ce que soient payés « *sur les fonds administrés, les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombaient à cet égard aux termes du § 103 AO* »,

tel que cette motivation a été reprise par le directeur dans la décision sous examen. Le directeur a encore indiqué, au titre de la motivation de sa décision, que le demandeur était « *tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société, notamment de remettre les déclarations fiscales dans les délais légaux et de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable* », le directeur confirmant encore le préposé du bureau d'imposition dans la motivation du bulletin d'appel en garantie en ce qu'il est reproché au demandeur un « *défaut de publication des bilans au Registre de Commerce et des Sociétés, avec comme conséquence un défaut de paiement des impôts dus* ».

Au titre de la justification de son argumentation, le demandeur soutient essentiellement avoir exercé la fonction d'administrateur-délégué à titre de complaisance, alors que ce seraient les frères ... qui auraient en réalité géré la société, de sorte qu'il ne saurait être tenu responsable des agissements de ceux-ci ayant abouti à la liquidation judiciaire de la société.

Force est tout d'abord de relever qu'alors même que le mandat du demandeur aurait dû prendre fin lors de l'assemblée générale ordinaire de la société ... qui aurait dû se tenir au courant de l'année 2009, il n'est pas établi ni même allégué en cause qu'une assemblée générale ordinaire s'est effectivement tenue au courant de l'année en question voire au cours d'une année postérieure. Il échet partant d'en conclure que le demandeur avait gardé la qualité d'administrateur-délégué jusqu'au jour du prononcé de la liquidation judiciaire.

Il échet partant d'en conclure également que c'est à bon droit que le directeur, en confirmant en cela la décision prise par le préposé du bureau d'imposition, a retenu que le demandeur était, à la date du prononcé de la liquidation judiciaire de la société ..., à considérer comme étant l'un des représentants légaux de ladite société et que jusqu'à la date en question, il continuait à exercer les fonctions d'administrateur-délégué.

Force est au tribunal de constater qu'il n'est pas contesté en cause que la société ... n'a ni établi ni publié ses comptes sociaux, et ce depuis le 31 décembre 2008, suivant les éléments se dégageant du dossier administratif.

Or, l'article 72 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales dispose qu'il appartient au « *conseil d'administration* » d'établir chaque année les comptes sociaux de la société que les « *administrateurs* » sont dans l'obligation de faire publier, conformément à l'article 75 de la même loi.

Ainsi, le demandeur, en sa qualité d'administrateur de la société ..., avait l'obligation de veiller non seulement à l'établissement des comptes sociaux en application de la loi, mais également à leur publication. Il ne saurait à cet égard se retrancher derrière une prétendue responsabilité exclusivement collective desdites obligations, incombant au conseil d'administration en tant qu'organe collégial, étant donné que chaque administrateur pris isolément a le devoir légal de veiller au respect de ces dispositions légales, et ceci en dépit du fait que la décision y afférente doit nécessairement être prise de manière collégiale, ce qui n'est toutefois pas de nature à enlever à chaque administrateur pris isolément la charge d'assumer ses responsabilités propres. Il s'y ajoute que le demandeur, en sa qualité supplémentaire d'administrateur-délégué, chargé de la gestion journalière de la société, avait une obligation spécifique ainsi qu'une responsabilité particulière à assumer dans le cadre de la bonne gestion de la société.

Ainsi, du fait que des comptes sociaux n'ont pas été établis, les impôts dus par la société n'ont pas pu être établis et une déclaration fiscale n'a pas pu être déposée auprès du bureau d'imposition. Il s'ensuit, qu'en omettant de faire établir les comptes sociaux de la société, le demandeur est à l'origine d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations lui incombant, de sorte que son comportement doit être considéré comme étant fautif au sens du paragraphe 109 AO. Ce comportement fautif est encore renforcé par l'aveu du demandeur, dans sa réclamation du 10 avril 2014, qu'il n'a exercé son mandat social qu'à titre de complaisance et qu'il ne s'est en fait jamais impliqué dans la gestion de la société, se contentant de continuer à exercer son travail normal d'affréteur.

Il se dégage partant de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé, sans qu'il y ait lieu de prendre position par rapport aux deux autres inexécutions fautives de ses obligations reprochées au demandeur.

Au vu de l'issue du litige, il n'y a pas lieu de faire droit à la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure de …€ formulée par le demandeur sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure sollicitée par le demandeur ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Laurent Lucas, juge,
Olivier Poos, juge,

et lu à l'audience publique du 1er décembre 2014 par le premier vice-président, en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 1 décembre 2014
Le greffier du tribunal administratif